

谈会计职业的立场

○陈向民

当人们在各种场合下提及“会计”一词时,往往会涉及三种不同的涵义:(1)会计学(Accounting);(2)会计实践活动(Accountancy);(3)会计职业(Accountant)。大量的文献已从理论和实践等多方面对会计这一门科学进行了深入的研究,但对于会计职业本身的内容却鲜有涉及,虽然从相当程度上说,会计职业的繁荣是促进会计理论研究的一大动力。会计职业从行业行为上看和其他职业行为存在着差异,其他职业在不违反职业道德的前提下,其立场完全站在维护客户利益的角度。如医生全心为患者着想,律师完全站在委托人的角度进行工作。而会计职业所要维护的利益则是广泛的,客户(管理当局)、股东、债权人、有关利益集团都力图对会计职业施加影响来维护自己的利益。这样,会计职业立场就成为一个受到普遍关注的问题。会计职业需要回答,在有关各方面的利益均衡过程中,将站在哪个角度?从职业立场出发可把会计职业划分为:(1)注册会计师(Public Accountant)和(2)企业会计师(Industrial Accountant)。这两类划分面临的是不同

的职业行为立场选择。

一、企业内部会计人员与管理当局的雇佣契约关系将决定企业会计师的立场选择

对于谋求价值最大化的企业来说,管理当局是企业目标的实施者。这就决定了管理当局希望与获得会计职业的企业会计师建立有利于管理当局的契约关系。这一方面是会计具有某些管理职能所决定的,只有寄希望于会计人员和管理当局立场一致,才会产生出有利于企业经营的管理协同效应。另一方面,因为现代社会的经济交易趋向于越来越复杂,企业的会计政策选择、会计记录、计量、报告都会对管理效率和最终的经济利益分配,带来明显的经济影响。管理当局希望在任何情况下,会计的活动都能服从于企业的整体目标。

虽然《会计法》和职业道德规范都提及企业会计师的监督和审核职能。但是由于雇佣契约的主导权不在企业会计师一方,而雇佣关系的存在,就丧失了作为监督职能实现的可靠保证——独立性。企业会计师不能不考虑雇主的利益。因为只有尽力取得雇

能、会计模式、会计核算手段等方面都会受到一定的影响。这里试就网络会计对历史成本计量属性和财务报告的影响作一些分析。

1. 网络会计对历史成本原则的影响。历史成本原则是传统财务会计的一个重要的原则。历史成本由于客观、可靠、可验证性而得到普遍采用。但是,历史成本所提供的信息对信息需求者缺乏相关性,在通货膨胀条件下,它受到来自各方面的尖锐批评。在互联网环境下,这一原则将受到更多的冲击。首先,网络公司的交易对象大多是一些活跃市场的商品或金融工具,价格波动频繁,历史成本信息不能公允地反映其财务状况和经营成果,与会计信息使用者决策相关性极弱;第二,网络公司的解散可能经常发生,从成立到解散可能只有较短甚至很短的时间,在这种情况下,尽管历史成本计价的时点与清算时的时点相距不远,但属非持续经营,历史成本不能反映公司的现金流量信息;第三,历史成本是一种静态的计量属性,公司管理当局无法根据市场变化及时调

整经营策略,财务会计为企业提供决策支持的职能无法发挥出来。

2. 网络会计对财务报告的影响。在传统财务会计中,财务报表是财务报告的核心;附表、附注提供报表以外的货币性信息和非货币性信息,它们是财务报表的重要补充。互联网在财务会计中的运用,使得财务数据的收集、加工、处理,都可以适时进行,财务信息的及时性得到极大提高;甚至报表阅读者可以根据自身的需要,以财务会计的原始数据为基础,进行再加工,获取更深入的信息。另一方面,互联网是高科技的产物,在以知识(尤其是高科技知识)为基础的知识经济社会,人力资源、环境保护等信息的重要性迅速提高,以前并不重要的信息或受成本效益原则约束无法披露的信息,都必须进行充分、及时的披露,以附表、附注形式披露的信息不再只是会计报表的补充。由此,传统财务会计报告的结构和内容都需要进行大的变革。

(作者单位:财政部科研所研究生部)

主的信任,才能获得雇佣关系的发生和维持。从实践上看,企业会计人员根本无法阻止管理当局的违规行为,在大多数情况下还会成为参与者。会计委派制可能就是一种转变会计职业立场的制度安排。企业会计职业的立场选择似乎遇到了一个无法解决的矛盾:如果职业立场不在雇主这一边,则会丧失雇佣契约;如果立场选择相反,会计职业公允、真实可信的信念和理想就会受到损害。更复杂的情形在于,现代企业制度所有权和经营权的分离更使企业会计行为涉及到与以下各方面更广泛的关系:管理当局和股东、控股股东和少数股东、债权人和潜在投资者、国家的税收部门和工会组织。

股东和管理当局之间的契约关系是现代企业制度中的关键,而二者的价值取向和利益目的不尽相同。股东因为不直接接触企业的经营管理,只能通过企业的会计信息来了解企业的资产状况及其盈利能力,因而力图通过种种方式来影响企业会计师的立场,以防止自己的利益受到损害。其可能采取的行动有:

第一,限制管理当局对雇佣企业会计师的定约权力,通过董事会或股东大会参与选择企业高级财务会计人员。在这种情况下,企业会计师在进行职业活动时 would 充分考虑到股东的利益。但是这种模式有可能带来经营管理的低效率。而现代企业面临激烈的竞争环境,需要企业管理全方位的高效率。作为企业管理体制中的核心——财务会计系统,需要服从处于企业运作活动中心地位的管理当局。一方面其管理决策需要的信息来自财务会计活动;另一方面为适应外部环境的变化,管理当局还要通过企业会计政策的选择来灵活传导企业的财务会计信息,以维护企业的利益。如果企业会计师的职业立场受到其他利益的牵制,无疑会对管理当局的经营效率产生不利影响,甚至导致经营失败的风险。

第二,通过职工持股计划来影响企业会计师的职业立场。和上述措施一样,虽然能有效控制企业会计师的职业立场选择,但是也会给企业带来管理低效率的严重后果,还要付出较为高昂的成本。

由于以上两种方法都不能使股东彻底摆脱对企业会计师职业立场的怀疑,寻求企业外部的会计监督就成为另一种自然的选择。

二、企业外部的注册会计师与企业之间的契约关系和注册会计师的职业立场选择

注册会计师职业和其他职业的区别在于和客户

建立审计服务契约关系以后,受其职业行为结果影响的范围要广泛得多,包括委托人(股东)、债权人、投资者、潜在投资者、税务机关和工会组织等。但这里有一个前提,即注册会计师的职业立场不能受到客户契约关系的影响,虽然委托人为审计服务支付报酬,但注册会计师的职业立场只能以社会公众为先导,注册会计师必须万分注重“独立性”以体现和保证其职业立场站在社会公众利益上。

但现实中的情况却并不都是这样,注册会计师取得客户契约的过程是一种市场化的运行机制。会计师事务所之间存在着竞争,客户委托业务时有很广泛的选择权。这样必将影响注册会计师职业立场的选择:通过约定付酬获得委托人的信任,可以立即得到稳定的业务收入,而从长远计,只有坚定的职业立场,方可获得职业声誉的优势地位。注册会计师职业确也面临着一些困惑:要维护广泛的公众利益,有可能会与付给抵押的客户利益冲突;既要应付会计师事务所当前的生存压力,又要考虑到维护职业声誉的长远利益。

这不禁使人怀疑,在客户契约委托关系下的注册会计师是否能维持职业立场的“独立性”。因为不论从实质上还是形式上,注册会计师的职业立场都会受到客户契约的限制。客户契约的建立、报酬的支付、长期客户关系的维持,都说明了注册会计师与客户之间的关系密切,而注册会计师争取客户的行为又削弱了其作为社会公众利益维护者的形象。在这种情况下,社会公众对注册会计师加强法律监督、加重其职业行为法律责任的呼声日益高涨。

外部利益集团由于注册会计师与客户的契约关系,不能完全信任其职业立场,在实践中往往通过制度干预来表达自己的利益要求。一是从专业技术规范的角度来限制审计人员的立场偏移。主要包括:会计准则、审计准则的制订、运用,证监会和注册会计师协会等职业组织的力量。这一做法的好处是从专业技术的角度,甚至从职业文化来影响注册会计师职业的立场选择。让“政治化”的制度效应来保证其职业立场不至于由于客户的契约关系而过分偏离“公众利益”。二是注册会计师承担其职业行为的法律责任。实践中不断从法律程序和技术规范方面加重注册会计师的责任。职业需求的基础是“信任”,信任的前提是承担责任。承担法律责任可有效限制注册会计师职业行为的立场偏移。客户契约的存在使注册会计师的立场最容易受到怀疑,导致会计师事

电算化会计对财务报告的影响

○汪 珺

会计数据经过加工处理之后以数字、符号、文字、图表等进行表示,就形成了可供使用的会计信息。会计信息处理就其所用手段的不同,可以分为手工操作、机械化操作、电算化(即电子计算机)操作三种。我国从1979年开始把计算机技术运用到会计领域,至今,会计电算化已今非昔比,财务核算系统业已成熟,集核算与管理功能于一体的管理型会计软件已逐步列入开发日程,且得以实现。从一定意义上讲,电算化会计产生和发展的过程,也是突破传统会计观念,对现行会计理论和方法提出新问题、新课题,以及研究和确立新的理论和方法的过程。例如,会计电算化促成两个会计子系统实现结合后,如何改进现有财务报告;电子计算机在会计领域得到广泛应用后,现有财务报告将如何改进等,是本文拟进行探讨的问题。

一、与电子计算机相关的信息技术进步对财务报告的影响。

目前,工商企业进行有效分析决策的主要障碍表现在以下三方面:准确迅速的现金流量分析,企业财务分析的广度与深度以及决策信息的全面性与时效性。在手工操作阶段以及机械化操作阶段,财务报

告一般只能按月、季、半年或是一年提供,财务信息的使用者往往只能得到过时的信息,无法作为完整而及时的经济决策的有效支持手段。

当会计电算化随着信息技术的进步而发展到今天,首先对财务报告产生影响的是,会计人员完成帐务处理之后,由会计数据转化为会计信息的复杂运算过程由电子计算机完成,其中也包括财务报表的生成。在电子处理环境下,财务报告能够实现按日编制,以克服决策信息的时效性难题。财务报告提供的信息不再是几个月前的信息,而成为当天企业财务状况、经营成果与现金流量变动情况的实时报告。

第二,财务报告的介质与传递方式已发生了变化。随着电脑网络的建立与普及,企业总有一天将会取消纸质财务报告的印刷与传递。网络的发展将会产生越来越多的上网途径,信息使用者可以轻松地进行公司网站获取所需要的信息。因此,公司无须印制财务报告,只要将已审会计报告储存在公司的网站即可。另外随着互联网的发展,网络财务也成为可能,可以实现远程报帐、远程报表等多种远程会计处理功能。中国证监会在2000年1月1日发出通告,要求上市公司除在证监会指定的报刊杂志上登载年

务所更愿意拓展其职业立场明晰的管理咨询业务,而不愿提供社会所需的审计服务。

注册会计师既需要争取客户的委托,又要敢于对客户说“不”,其实质就是一个职业立场的艰难选择。每一个注册会计师在提供审计服务时都要陷入长远利益与当前利益、职业声誉与职业命运、经济现实与职业信念、法律责任与职业道德的考虑,这正是考验其立场选择。确定无疑的是,注册会计师审计服务需求的基础是以“独立性”为代表的公众信任,这将主导每个注册会计师职业行为的立场选择。

三、结论

企业会计师和注册会计师面临的是两种不同契约关系下的职业立场选择。企业会计师与管理当局的雇佣契约关系,决定了主导权不在会计职业人员一边,期望职业立场实现纯粹公允的信念是不切实际的,也是企业会计师不太可能完成的任务。管理当

局主导企业的财务会计系统是企业在竞争环境下对信息保持迅速反应能力、提高管理效率的重要条件,而企业会计师要履行相当的管理职责,就需要与管理当局为主导的体制配合,以形成企业整体的管理协同效应。会计作为信息系统并以企业管理所需为先导,为企业的管理决策服务。在这一点上,企业会计师职业立场的选择也就明晰可辨了。

微妙的职业立场则来自客户契约下的注册会计师。要做到既得到报酬又保持客观、公允、独立的立场,表面上看是矛盾的,在这种情况下,注册会计师必须认清公众对其职业的需求来自注册会计师“公允”的立场能得到普遍的信赖,这可以说是没有选择的。目前各利益集团通过干预会计职业的制度体系来表达自己的意愿,也是为了保证注册会计师的职业立场不过分偏移。

(作者单位:厦门大学会计系)